ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 10ης Νοεμβρίου 1992 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Στην παρούσα υπόθεση το Bundesfinanzhof ζήτησε από το Δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και ειδικότερα του άρθρου 6, παράγραφος 2, αυτής. Το κύριο πρόβλημα στην παρούσα υπόθεση είναι αν επιχειρηματίας ο οποίος χρησιμοποιεί για ιδιωτικές του ανάγκες επιβατικό αυτοκίνητο το οποίο ανήκει στην επιχείρησή του πρέπει να επιβαρυνθεί με φόρο για ιδιωτική χρήση επί των δαπανών, των μη υποκειμένων στον φόρο ή απαλλασσομένων, στις οποίες υποβλήθηκε για τη συντήρηση και την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου (ιδίως για τη μίσθωση χώρου σταθμεύσεως, τους φόρους, τα ασφάλιστρα και τα τέλη σταθμεύσεως).

Οι εφαρμοστέες κοινοτικές διατάξεις

2. Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν στρεβλώνει τον ανταγωνισμό.»

3. Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει:

«βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) (...)

β) (...)

γ) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

(...)»

4. Κατά συνέπεια, δυνάμει αυτών των διατάξεων, υποκείμενος στον φόρο (δηλαδή πρόσωπο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας) ο οποίος χρησιμοποιεί αγαθό της επιχειρήσεώς του για ιδιωτικές ανάγκες ή δέχεται υπηρεσίες από την επιχείρησή του για ιδιωτικές ανάγκες θεωρείται ότι παρέχει υπηρεσίες στον εαυτό του, εξ επαχθούς αιτίας, όπου το ύψος της αντιπαροχής ισούται με το ύψος των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την προσφορά αυτής της υπηρεσίας. Σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', είναι η αποτροπή του ενδεχομένου χρησιμοποιήσεως ενός αγαθού εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο χωρίς την καταβολή φόρου, μέσω χρησιμοποιήσεως για ιδιωτικές ανάγκες αγαθού που βρίσκεται στην κατοχή της επιχειρήσεως για το οποίο εξέπεσε τον φόρο προστιθεμένης αξίας, κατά το άρθρο 17 της οδηγίας (δηλαδή για το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο συμψήφισε στην εφορία τον φόρο προστιθεμένης αξίας που του χρέωσε ο προμηθευτής του εκπίπτοντας το αντίστοιχο ποσό από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που όφειλε να καταβάλει ο ίδιος για υπηρεσίες που προσέφερε ή αγαθά που παρέδωσε σε πελάτες του). Συνεπώς, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο όταν ο υποκείμενος στον φόρο εξέπεσε μέρος τουλάχιστον από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που έχει καταβάλει για το αγαθό. Σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', είναι η αποτροπή του ενδεχομένου υποκείμενος στον φόρο να επωφελείται υπηρεσιών της επιχειρήσεώς του χωρίς καταβολή φόρου.

Τα πραγματικά περιστατικά και τα ερωτήματα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο

5. Ο Mohsche, ο οποίος διατηρεί στη Γερμανία επιχείρηση κατασκευής εργαλείων, χρησιμοποιεί για ιδιωτικές του ανάγκες επιβατικό αυτοκίνητο το οποίο ανήκει στην επιχείρησή του. Κατά τον υπολογισμό του ΦΠΑ που όφειλε να καταβάλει ο Mohsche για την ιδιωτική χρήση αυτοκινήτου κατά το έτος 1983, οι γερμανικές φορολογικές αρχές περιέλαβαν στη φορολογητέα βάση ποσό που αντιστοιχούσε στην απόσβεση του αυτοκινήτου και ένα ορισμένο ποσοστό διαφόρων δαπανών για τη χρήση και τη συντήρηση του αυτοκινήτου. Ο Mohsche προσέφυγε κατά της αποφάσεως αυτής των φορολογικών αρχών ενώπιον του Finanzgericht. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι ορθώς οι φορολογικές αρχές περιέλαβαν την απόσβεση του αυτοκινήτου στη φορολογητέα βάση (το Bundesfinanzhof παρατηρεί ότι η απόφαση αυτή στηρίχθηκε προφανώς — χωρίς ωστόσο το Finanzgericht να το διατυπώνει ρητώς — στο γεγονός ότι ο Mohsche είχε εκπέσει τον ΦΠΑ κατά την αγορά του αυτοκινήτου). Ωστόσο, το Finanzgericht αποφάσισε ότι, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο β', του Umsatzsteuergesetz 1980 (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), ερμηνευόμενου σύμφωνα προς τις κοινοτικές διατάξεις, στη φορολογητέα βάση δεν έπρεπε να περιληφθούν ορισμένες δαπάνες σχετικές με τη συντήρηση ή τη χρήση του αυτοκινήτου (ειδικότερα τη μίσθωση χώρου σταθμεύσεως, τα τέλη κυκλοφορίας, τα ασφάλιστρα και τα τέλη σταθμεύσεως), καθόσον για τις δαπάνες αυτές ο Mohsche δεν υποβλήθηκε στον φόρο ούτε εξέπεσε τον ΦΠΑ. Οι φορολογικές αρχές άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο στη διάταξη παραπομπής του διατυπώνει τη γνώμη ότι η ερμηνεία που έδωσε το Finanzgericht στη γερμανική νομοθεσία δεν είναι ορθή. Ωστόσο, το Bundesfinanzhof διατυπώνει ορισμένες αμφιβολίες ως προς το αν η γερμανική νομοθεσία εφάρμοσε ορθώς το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, ζήτησε από το Δικαστήριο να αποφανθεί προδικαστικώς επί των εξής ερωτημάτων:

«1) Απαγορεύει το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ την επιβολή φόρου για την ιδιωτική χρησιμοποίηση αγαθού ανήκοντος σε επιχείρηση, κατά την παράδοση του οποίου ο υποκείμενος σε φόρο μπόρεσε να εκπέσει φόρο κύκλου εργασιών, όταν η χρησιμοποίηση αυτή περιλαμβάνει επίσης την εκ μέρους τρίτων παροχή υπηρεσιών προς τον υποκείμενο σε φόρο για τη συντήρηση και την εκμετάλλευση του αγαθού χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως του σχετικού φόρου;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Μπορεί ο υποκείμενος σε φόρο να επικαλεστεί την απαγόρευση αυτή ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

6. Στις γραπτές τους παρατηρήσεις τόσο η Γερμανική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνευθεί με βάση την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί το θεμέλιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Ωστόσο, οι απόψεις τους διαφέρουν ως προς την ακριβή φύση αυτής της ουδετερότητας και τις συνέπειες αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι υποκείμενος στον φόρο ευρισκόμενος στην κατάσταση του Mohsche πρέπει να εξομοιώνεται με συνήθη καταναλωτή ο οποίος μισθώνει επιβατικό αυτοκίνητο από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο. Σε μια τέτοια περίπτωση καταβάλλεται ΦΠΑ επί του συνόλου των δαπανών που αφορούν τη μίσθωση ανεξάρτητα από το αν εκμισθωτής μπόρεσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των ασφαλίστρων ή των λοιπών δαπανών. Κατά συνέπεια, κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, η χρησιμοποίηση για ιδιωτικές ανάγκες, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', πρέπει να περιλαμβάνει τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο, τις σχετιζόμενες με τη χρησιμοποίηση αυτή, ανεξάρτητα από το αν, ως προς τις δαπάνες αυτές, εξέπεσε ο προκαταβληθείς ΦΠΑ.

7. Αντιθέτως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο Mohsche πρέπει να εξομοιωθεί με ιδιώτη ο οποίος μάλλον αγοράζει παρά μισθώνει αυτοκίνητο. Το γεγονός ότι οι απαλλασσόμενες ή μη υποκείμενες στον φόρο δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο εκμισθωτής ενός αυτοκινήτου περιλαμβάνονται στο υποκείμενο στον φόρο μίσθωμα αποτελεί ανωμαλία του συστήματος ΦΠΑ. Μολονότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', καλύπτει, καταρχήν, υπηρεσίες ή άλλες δαπάνες που σχετίζονται με τη χρησιμοποίηση επιβατικού αυτοκινήτου, θα έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει τις απαλλασσόμενες ή μη υποκείμενες στον φόρο δαπάνες από την επιβολή φόρου για την ιδιωτική χρησιμοποίηση, ακόμα και στην περίπτωση που εξέπεσε ο επί των αγαθών αυτών ΦΠΑ.

8. Τόσο η Γερμανική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή αναφέρθηκαν στην απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως 50/88, Kühne (Συλλογή 1989, σ. 1925). Η υπόθεση αυτή αφορούσε επίσης την ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', και από πλευράς πραγματικών περιστατικών είχε ορισμένες ομοιότητες με την παρούσα υπόθεση. Ο Kühne, ο οποίος ήταν δικηγόρος, είχε, επίσης, υποβληθεί σε ΦΠΑ για την ιδιωτική χρησιμοποίηση επιβατικού αυτοκινήτου ανήκοντος στην επιχείρησή του. Η επιβολή φόρου για την ιδιωτική χρησιμοποίηση στηρίχθηκε, επίσης, εν μέρει μεν στην απόσβεση του αυτοκινήτου της επιχειρήσεως, εν μέρει δε στη συντήρηση και τη χρήση του. Η ομοιότητα όμως μεταξύ των δύο υποθέσεων σταματά στο σημείο αυτό. Πρώτον μεν, αντίθετα προς τον Mohsche, ο Kühne δεν είχε εκπέσει τον ΦΠΑ κατά την

παράδοση του αυτοκινήτου γιατί το είχε αγοράσει μεταχειρισμένο από ιδιώτη. Δεύτερον δε, αντιθέτως προς τις δαπάνες για τις οποίες γίνεται λόγος στην παρούσα υπόθεση, οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο Kühne για τη συντήρηση και την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου αφορούσαν υποκείμενες στον φόρο υπηρεσίες (επισκευές, συντήρηση, λιπαντικά, κ.λπ.) ως προς τις οποίες είχε εκπέσει τον ΦΠΑ. Συνεπώς, στην υπόθεση Kühne η κατάσταση ήταν αντίστροφη από αυτήν της προκειμένης υποθέσεως. Το ζήτημα είναι αν το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', απέκλειε την εκ μέρους των γερμανικών αρχών επιβολή φόρου επί της αποσβέσεως του αυτοκινήτου, μολονότι οι δαπάνες συντηρήσεως και χρήσεως του αυτοκινήτου αυτού παρείχαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

9. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τον φόρο που παραμένει ενσωματωμένος στην αξία του μεταχειρισμένου αγαθού που αγοράστηκε από ιδιώτη, το αγαθό αυτό δεν παρέχει δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'· συνεπώς, η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει φορολόγηση της αποσβέσεως του αγαθού σε σχέση με την ιδιωτική του χρήση. Και τούτο ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπόρεσε να εκπέσει τον ΦΠΑ που βάρυνε τις σχετιζόμενες με την εκμετάλλευση και τη συντήρηση του αγαθού υπηρεσίες.

10. Κατά την άποψή μου, η απαγόρευση φορολογήσεως της ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως, την οποία δέχθηκε το Δικαστήριο στην υπόθεση αυτή, εφαρμόζεται και επί των απαλλασσομένων ή μη φορολογουμένων δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για τη χρήση και τη συντήρηση αγαθού. Βεβαίως, γραμματική ερμηνεία της εκφράσεως του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', «χρησιμοποίηση αγαθού», δεν οδηγεί σε σαφές συμπέρασμα. Η φράση αυτή μπορεί να νοηθεί υπό στενή έννοια ως αναφερόμενη μόνο στη χρησιμοποίηση αγαθού, ή υπό ευρεία έννοια περιλαμβάνουσα υπηρεσίες και άλλες δαπάνες που σχετίζονται με τη χρησιμοποίηση αυτή· στη δεύτερη περίπτωση θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες αυτές θα μπορούσαν να περιληφθούν στο πεδίο της φορολογήσεως της ιδιωτικής χρήσεως, ανεξάρτητα από το αν εξέπεσε ως προς αυτές ο ΦΠΑ, καθόσον το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', απαιτεί απλώς να έχει δημιουργήσει το αγαθό δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ.

11. Ωστόσο, η ευρύτερη ερμηνεία που προτείνει η Γερμανική Κυβέρνηση είναι ασυμβίβαστη με τον σκοπό του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Αντιθέτως προς τις συνήθεις υπηρεσίες, οι οποίες υπόκεινται καταρχήν στον φόρο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την παροχή τους δημιούργησαν ή όχι δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, η ιδιωτική χρησιμοποίηση αγαθού υπόκειται στον φόρο, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', μόνον εφόσον το συγκεκριμένο αγαθό δημιούργησε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Συνεπώς, σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να θέσει έναν υποκείμενο στον φόρο, εφόσον αυτός χρησιμοποιεί αγαθό επιχειρήσεως για ιδιωτικές ανάγκες, στη θέση που θα βρισκόταν εάν είχε αγοράσει το αγαθό από ιδιώτη χωρίς να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

12. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Kühne, όπου τονίστηκε (σκέψη 8) ότι:

«Από την οικονομία της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η προαναφερθείσα διάταξη έχει ως σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να μη φορολογείται το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για προσωπικές ανάγκες και ότι, κατά συνέπεια, δεν επιβάλλει τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως του αγαθού αυτού παρά μόνο εάν το αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που βάρυνε τη μεταβίβασή του».

13. Εάν στην παρούσα υπόθεση ο Mosche, υποκείμενος στον φόρο, είχε αγοράσει το αυτοκίνητο για ιδιωτική αποκλειστικά χρήση, θα είχε αντιμετωπιστεί ως ιδιώτης αγοραστής (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψεις 8 έως 11· βλ. επίσης την απόφαση της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, De Jong, ιδίως τη σκέψη 17). Ιδιώτης αγοραστής δεν θα καταβάλει ΦΠΑ για τις μη υποκείμενες στον φόρο δαπάνες, όπως τα τέλη κυκλοφορίας, η δε φορολογική του επιβάρυνση για απαλλασσόμενη δαπάνη, όπως η ασφάλιση αυτοκινήτου, θα περιοριστεί στον ΦΠΑ που η ασφαλιστική εταιρία, ως προσφέρουσα τις απαλλασσόμενες ασφαλιστικές υπηρεσίες, δεν είχε τη δυνατότητα να ανακτήσει από τις αγορές της, κατ' εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας, και υποχρεώθηκε να τον μετακυλίσει στα ασφάλιστρα. Φαίνεται παράλογο να υπόκειται ο Mohsche σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση για την ιδιωτική χρησιμοποίηση, όταν αποκτά αυτοκίνητο εν μέρει για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Όπως τόνισε η Επιτροπή κατά την προφορική διαδικασία, ο Mohsche δεν μίσθωσε το αυτοκίνητο από εταιρία εκμισθώσεως αυτοκινήτων ούτε χρησιμοποίησε ταξί. Εξάλλου, το επάγγελμά του δεν είναι η εκμίσθωση αυτοκινήτων. Είναι κατασκευαστής εργαλείων και αγόρασε το αυτοκίνητο εν μέρει ως επιχειρηματίας και εν μέρει ως ιδιώτης.

14. Στη διάταξη παραπομπής διατυπώνεται πρόταση ερμηνείας του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο γ', κατά το οποίο απαλλάσσονται οι παραδόσεις αγαθών όταν, για ορισμένους συγκεκριμένους λόγους, η κτήση των αγαθών αυτών δεν θεμελίωσε δικαίωμα εκπτώσεως. Στο πλαίσιο μιας τέτοιας ερμηνείας, η φορολόγηση της ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', θα μπορούσε να απαγορεύεται μόνο σε περίπτωση που δεν υπάρχει δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ για έναν από τους λόγους που καθορίζονται στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο γ'. Η άποψη αυτή όμως δεν μπορεί να υποστηριχθεί, καθόσον η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο γ', αφορά μόνο τις παραδόσεις αγαθών. Εάν υπήρχε η πρόθεση συνδυασμού του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', με το άρθρο 13, το τελευταίο αυτό άρθρο θα προέβλεπε ασφαλώς ισοδύναμη απαλλαγή για τις υπηρεσίες που συνίστανται στη χρησιμοποίηση κάποιου αγαθού. Εξάλλου, θα ήταν εύλογο το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', να περιείχε ρητή αναφορά στο άρθρο 13.

15. Συντάσσομαι, συνεπώς, με την άποψη της Επιτροπής κατά την οποία οι μη φορολογούμενες και απαλλασσόμενες δαπάνες οι οποίες δεν δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2. Ωστόσο, η ανάλυση βάσει της οποίας η Επιτροπή δικαιολογεί το συμπέρασμά της αυτό έρχεται σε αντίφαση με το γράμμα του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Εάν γίνει δεκτό, όπως προτείνει η Επιτροπή, ότι η έκφραση «χρησιμοποίηση αγαθού» περιλαμβάνει τις υπηρεσίες και τις λοιπές δαπάνες που συνδέονται με την εν λόγω χρήση, τότε, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', οι δαπάνες αυτές θα έπρεπε να περιληφθούν στη φορολόγηση της χρήσεως για ιδιωτικές ανάγκες, καθόσον η εφαρμογή της διατάξεως εξαρτάται απλώς από την προϋπόθεση ότι το αγαθό θεμελίωσε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

16. Κατά την άποψή μου, είναι δυνατόν να συναχθεί το ίδιο συμπέρασμα με αυτό που υποστηρίζει η Επιτροπή δίδοντας στην έκφραση «χρησιμοποίηση αγαθού» ερμηνεία περιοριστική, περιλαμβάνουσα αποκλειστικώς τη χρησιμοποίηση του ίδιου του αγαθού. Η χρησιμοποίηση για ιδιωτικές ανάγκες των παρεπομένων υπηρεσιών που συνδέονται με τη χρήση αυτή δεν περιλαμβάνεται, στην περίπτωση αυτή, στην υποκείμενη στον φόρο υπηρεσία η οποία θεωρείται ότι πραγματοποιείται κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α'. Συνεπώς, το «συνολικό κόστος» αυτής της υπηρεσίας, κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', περιορίζεται στη δαπάνη για την απόκτηση του αγαθού. Επομένως, δεν θα μπορούσε να υπάρξει φορολόγηση απαλλασσομένων ή μη υποκειμένων στον φόρο δαπανών συντηρήσεως και χρήσεως, όπως αυτές στις οποίες αναφέρεται η παρούσα υπόθεση.

17. Θα μπορούσε να αντιταχθεί ότι μια τέτοια ερμηνεία θα είχε ως συνέπεια τη φοροδιαφυγή σε σχέση με υπηρεσίες και δαπάνες υποκείμενες στον φόρο. Ωστόσο, επειδή δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ κατά την αγορά αγαθών και υπηρεσιών μόνον εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των υποκειμένων στον φόρο εμπορικών πράξεών του, δεν θα έχει τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται προς κάλυψη ιδιωτικών αναγκών. Στην περίπτωση που αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για ιδιωτικές ανάγκες, θα πρέπει ο ΦΠΑ που επιβάλλεται επί των δαπανών συντηρήσεως και χρήσεως να επιμεριστεί ανάλογα με το ποσοστό της ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως. Συνεπώς, θα μπορούσε να εκπέσει ο ΦΠΑ μόνο κατά το μέτρο που το αυτοκίνητο χρησιμοποιήθηκε για ανάγκες της επιχειρήσεως.

18. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη με το γράμμα του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', καθώς και με τον σκοπό της διατάξεως αυτής. Θεωρώ ότι σκοπός της χρησιμοποιήσεως μιας πλασματικής υπηρεσίας, προκειμένου να γίνουν προσαρμογές ανάλογα με τον βαθμό ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού, αντί της πολύ πιο εύλογης λύσεως που συνίσταται στον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του προκαταβληθέντος φόρου που βαρύνει το αγαθό κατά την κτήση του, αποβλέπει στο να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές που είναι δυνατό να σημειωθούν από έτος σε έτος στην αναλογία ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως. Το ίδιο επιχείρημα δεν ισχύει σχετικά με υπηρεσίες που προσφέρονται προς την επιχείρηση, δεδομένου ότι αυτές κατά κανόνα καταναλώνονται αμέσως ή εντός μικρής χρονικής περιόδου.

19. Εξάλλου, αυτή η ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 17, παράγραφος 2, έχει ως αποτέλεσμα τη συνεπή αντιμετώπιση των διαφόρων κατηγοριών ιδιωτικής χρήσεως. Ειδικότερα, οι υπηρεσίες που δέχεται υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο από τρίτο, οι οποίες χρησιμοποιούνται προς κάλυψη ιδιωτικών αναγκών, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται, σύμφωνα με τους σκοπούς της οδηγίας, ανεξάρτητα από το αν αφορούν τη χρησιμοποίηση αγαθών ή, σε περίπτωση που συμβαίνει κάτι τέτοιο, ανεξάρτητα από το αν τα αγαθά αυτά δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

20. Είναι βεβαίως αληθές ότι στη σκέψη 29 της αποφάσεως Kühne το Δικαστήριο άφησε να νοηθεί, σχετικά με τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ότι οι δαπάνες συντηρήσεως και χρήσεως που δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ πρέπει να επιβαρύνονται με φόρο. Ωστόσο, στην υπόθεση Kühne δεν επρόκειτο για τη φορολόγηση δαπανών συντηρήσεως και χρήσεως αυτοκινήτων, αλλά για τη φορολόγηση της αποσβέσεως του ιδίου του αυτοκινήτου. Το σημείο που υπογράμμισε το Δικαστήριο είναι ότι συμβιβάζεται με τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ η μη φορολόγηση

της αποσβέσεως του αυτοκινήτου με παράλληλη φορολόγηση των δαπανών συντηρήσεως και χρήσεως. Για τους λόγους που προαναφέρθηκαν φρονώ ότι θα ήταν περισσότερο σύμφωνη προς το γράμμα και την οικονομία της οδηγίας η φορολόγηση των δαπανών συντηρήσεως και χρήσεως χωρίς να παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως, εφόσον το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για ιδιωτικές ανάγκες. Επιθυμώ πάντως να προσθέσω ότι, εφόσον το ίδιο αποτέλεσμα μπορεί να επιτευχθεί και με τη γερμανική μέθοδο της πλήρους εκπτώσεως των εν λόγω δαπανών και της φορολογήσεως, κατόπιν, του ανάλογου ποσοστού ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως, θεωρώ ότι τίποτα δεν εμποδίζει την εφαρμογή αυτής της μεθόδου, υπό την προϋπόθεση ότι περιορίζεται σε εκείνες τις δαπάνες συντηρήσεως και χρήσεως ως προς τις οποίες εξέπεσε ο ΦΠΑ.

21. Θα εξετάσω, τέλος, δύο ειδικά ζητήματα που εθίγησαν. Πρώτον, η Γερμανική Κυβέρνηση παρατήρησε ότι για πρακτικούς λόγους η δυνατότητα μερικής φορολογήσεως της χρησιμοποιήσεως ενός αγαθού κατ' αναλογία των εκπτώσεων του προκαταβληθέντος φόρου απερρίφθη κατά τις διαβουλεύσεις που προηγήθηκαν της θεσπίσεως της έκτης οδηγίας. Ενώ η παρατήρηση αυτή είναι προφανώς βάσιμη στην περίπτωση κατά την οποία το ίδιο το αγαθό δημιούργησε δικαίωμα μερικής μόνο εκπτώσεως του ΦΠΑ, δεν αντιλαμβάνομαι γιατί η διάκριση μεταξύ αγαθών και δαπανών που σχετίζονται με τη χρήση και τη συντήρηση των εν λόγω αγαθών θα μπορούσε να δημιουργήσει πρακτικές δυσκολίες.

22. Δεύτερον, θεωρώ ότι όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στην παρούσα υπόθεση ορθώς επισήμαναν ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται, προφανώς, επί υπηρεσιών που παρέχονται για ιδιωτικές ανάγκες από την επιχείρηση του υποκειμένου στον φόρο. Η έλλειψη οποιασδήποτε προϋποθέσεως ως προς την έκπτωση του φόρου επιβεβαιώνει αυτή την ανάλυση. Κατ' αντίθεση προς το στοιχείο α' του άρθρου 6, παράγραφος 2, το στοιχείο β' δεν περιορίζεται απλώς να απαλείψει την αντίστοιχη αναλογία του προκαταβληθέντος φόρου που έχει εκπέσει από τα αγαθά που προορίζονται για ιδιωτική χρήση. Σκοπός του είναι να μην επιτρέψει σε υποκείμενο στον φόρο να δεχθεί εκ μέρους της επιχειρήσεώς του την παροχή αφορολόγητων εμπορικών υπηρεσιών για τις οποίες ένας ιδιώτης θα έπρεπε να καταβάλει ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

23. Με το δεύτερο ερώτημά του το Bundesfinanzhof επιθυμεί να διευκρινιστεί αν ένας ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 6, παράγραφος 2, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.

24. Στην απόφαση Kühne το Δικαστήριο αποφάνθηκε (στη σκέψη 26) ότι η απαγόρευση επιβολής ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως αγαθού ανήκοντος σε επιχείρηση, το οποίο δεν δημιούργησε δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ, μπορεί να παράγει άμεσα αποτελέσματα στις έννομες σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των πολιτών τους. Κατά τη γνώμη μου, η απαγόρευση φορολογήσεως υπηρεσιών και απαλλασσομένων ή μη υποβαλλομένων στον φόρο δαπανών που σχετίζονται με τη συντήρηση και τη χρήση αγαθού επιχειρήσεως πληροί, επίσης, τα κριτήρια που απαιτούνται προκειμένου αυτή να έχει άμεσο αποτέλεσμα.

25. Θεωρώ, κατά συνέπεια, ότι επιβάλλεται να δοθεί στα ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof η ακόλουθη απάντηση:

1) Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας (77/388/ΕΟΚ) απαγορεύει τη φορολόγηση της χρησιμοποιήσεως για ιδιωτικές ανάγκες υπηρεσιών που παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο, χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως προκαταβληθέντος φόρου, από τρίτο πρόσωπο για τη συντήρηση ή τη χρήση ενός αγαθού.

2) Υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλείται την απαγόρευση αυτή ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.